



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 15ης Νοεμβρίου 2017\*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/EK – Άρθρο 168, στοιχείο α', άρθρο 178, στοιχείο α' και άρθρο 226, σημείο 5 – Έκπτωση του φόρου εισροών – Στοιχεία υποχρεωτικώς αναγραφόμενα στα τιμολόγια – Δικαιολογημένη εμπιστοσύνη του υποκειμένου στον φόρο ως προς την πλήρωση των προϋποθέσεων ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-374/16 και C-375/16,

με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία) με αποφάσεις της 6ης Απριλίου 2016, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 7 Ιουλίου 2016, στο πλαίσιο των δικών

**Rochus Geissel**, ενεργών ως εκκαθαριστής της RGEX GmbH i.L.,

κατά

**Finanzamt Neuss** (C-374/16),

και

**Finanzamt Bergisch Gladbach**

κατά

**Igor Butin** (C-375/16),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. L. da Cruz Vilaça, πρόεδρο τμήματος, E. Levits (εισηγητή), A. Borg Barthet, M. Berger και F. Biltgen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Wahl

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο I. Butin, εκπροσωπούμενος από τον L. Rodenbach, Rechtsanwalt,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και R. Kanitz,
- η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον G. Eberhard,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Wasmeier και την M. Owsiany-Hornung,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 5ης Ιουλίου 2017,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 168, στοιχείο α', του άρθρου 178, στοιχείο α', και του άρθρου 226, σημείο 5, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο ενδίκων διαφορών, αφενός, μεταξύ του Rochus Geissel, ενεργούντος ως εκκαθαριστή της RGEX GmbH i.L., και της Finanzamt Neuss (δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Neuss, Γερμανία) και, αφετέρου, μεταξύ της Finanzamt Bergisch Gladbach (δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Bergisch Gladbach, Γερμανία) και του Igor Butin, με αντικείμενο την άρνηση των ως άνω υπηρεσιών να χορηγήσουν την έκπτωση του καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών δυνάμει τιμολογίων επί των οποίων αναγραφόταν η διεύθυνση του εκδότη τους στην οποία είναι μεν εφικτή η ταχυδρομική επικοινωνία, αλλά δεν ασκείται καμία οικονομική δραστηριότητα.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

[...]».

- 4 Το άρθρο 178 της οδηγίας αυτής έχει ως ακολούθως:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α), έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240,

[...]».

- 5 Το άρθρο 220 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο, από τον αποκτώντα αγαθά ή τον λήπτη υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτον, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- 1) για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο,

[...]».

- 6 Το άρθρο 226 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:

[...]

- 5) το πλήρες όνομα και η πλήρης διεύθυνση του υποκειμένου στον φόρο και του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών,

[...]».

- 7 Το άρθρο 1 της δέκατης τρίτης οδηγίας 86/560/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Νοεμβρίου 1986, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – τρόπος επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους υποκείμενους στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι σε έδαφος της Κοινότητας (ΕΕ 1986, L 326, σ. 40), ορίζει ότι, κατά την έννοια της οδηγίας αυτής, ως «υποκείμενος στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφος της Κοινότητας» νοείται ο υποκείμενος στον φόρο που αναφέρεται στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), ο οποίος, κατά τη διάρκεια της περιόδου που αναφέρεται στο άρθρο 3, παράγραφος 1, της δέκατης τρίτης οδηγίας 86/560, δεν είχε στο έδαφος αυτό ούτε την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ούτε μόνιμη εγκατάσταση από την οποία να παρέχονται οι υπηρεσίες, ούτε, ελλείψει παρόμοιας έδρας ή μόνιμης εγκαταστάσεως, την κατοικία ή συνήθη διαμονή του, και ο οποίος, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου, δεν πραγματοποίησε καμιά παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που να λογίζεται ότι έλαβε χώρα στο κράτος μέλος που αναφέρεται στο άρθρο 2 της οδηγίας αυτής, πλην ορισμένων εξαιρέσεων.

### **Το γερμανικό δίκαιο**

- 8 Το άρθρο 14 του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: UStG), ορίζει τα ακόλουθα:

«1) Τιμολόγιο είναι κάθε έγγραφο με το οποίο γίνεται η εκκαθάριση παραδόσεως ή άλλης παροχής, ανεξαρτήτως της ονομασίας που έχει αυτό το έγγραφο στις συναλλαγές. Πρέπει να εξασφαλίζεται η γνησιότητα της προελεύσεως του τιμολογίου, η ακεραιότητα του περιεχομένου του και η δυνατότητα αναγνώσεώς του. Γνησιότητα της προελεύσεως σημαίνει βεβαιότητα ως προς την ταυτότητα του εκδότη του τιμολογίου [...]

[...]

4. Το τιμολόγιο πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:

1) την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του παρέχοντος επιχειρηματία και του λήπτη της παροχής [...]

[...]».

- 9 Το άρθρο 15 του UStG προβλέπει, στην παράγραφο 1, τα εξής:

«Ο επιχειρηματίας μπορεί να εκπίπτει τα ακόλουθα ποσά:

1. τον κατά νόμο οφειλόμενο φόρο για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν από άλλον επιχειρηματία για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του. Η άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως προϋποθέτει ότι ο επιχειρηματίας έχει στην κατοχή του τιμολόγιο εκδοθέν κατά τα άρθρα 14 και 14a [του UStG] [...]

[...]».

- 10 Για την πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 14, παράγραφος 4, πρώτη περίοδος, σημείο 1, του UStG αρκεί, κατά το άρθρο 31, παράγραφος 2, της Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (εκτελεστικής κανονιστικής πράξεως για τον φόρο κύκλου εργασιών), να διαπιστώνονται με σαφήνεια η επωνυμία και η διεύθυνση τόσο του παρέχοντος επιχειρηματία όσο και του λήπτη της παροχής βάσει των αναγραφόμενων επί του τιμολογίου στοιχείων.

- 11 Το άρθρο 163 του Abgabenordnung (φορολογικού κώδικα, στο εξής: AO), το οποίο επιγράφεται «Κατά παρέκκλιση καθορισμός του φόρου για λόγους επιείκειας», ορίζει τα εξής:

«Ο φόρος μπορεί να καθοριστεί σε κατώτερο επίπεδο ή είναι δυνατό να μη ληφθούν υπόψη επιμέρους φορολογικές βάσεις που αυξάνουν τον φόρο, εφόσον σε συγκεκριμένη περίπτωση προκύπτει ότι η είσπραξη του φόρου θα ήταν ανεπιεικής. Με τη συναίνεση του υποκειμένου στον φόρο, είναι δυνατό να γίνει δεκτό, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος, ότι ορισμένες επιμέρους φορολογικές βάσεις που αυξάνουν τον φόρο θα ληφθούν υπόψη μόνον εκ των υστέρων και ότι ορισμένες επιμέρους φορολογικές βάσεις που μειώνουν τον φόρο θα ληφθούν προκαταβολικώς υπόψη. Η απόφαση για τον κατά παρέκκλιση καθορισμό δύναται να συνενωθεί με την απόφαση καθορισμού του φόρου.»

- 12 Το άρθρο 227 του AO προβλέπει τα εξής:

«Οι φορολογικές αρχές μπορούν να παραιτούνται, εν όλω ή εν μέρει, απαιτήσεων για καταβολή φόρου, εάν σε δεδομένη περίπτωση θα ήταν ανεπιεικές να αξιώσουν την ικανοποίησή τους· υπό τις ίδιες προϋποθέσεις είναι δυνατή και η επιστροφή ή πίστωση ποσών που έχουν ήδη καταβληθεί.»

## Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

### Υπόθεση C-374/16

- 13 Η RGEX είναι εταιρία περιορισμένης ευθύνης η οποία, κατά το κρίσιμο στην υπόθεση της κύριας δίκης έτος 2008, εμπορευόταν αυτοκίνητα. Η εν λόγω εταιρία συστάθηκε τον Δεκέμβριο του 2007 και τελεί υπό εκκαθάριση ήδη από το 2015. Ο μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της εν λόγω εταιρίας, Rochus Geissel, την εκπροσωπεί πλέον ως εκκαθαριστής.
- 14 Στη φορολογική δήλωσή της ΦΠΑ για το έτος 2008, η RGEX δήλωσε, μεταξύ άλλων, απαλλασσόμενες του φόρου ενδοκοινοτικές παραδόσεις αυτοκινήτων και εξέπεσε φόρους επί των εισροών ύψους 1 985 443,42 ευρώ, οι οποίοι αφορούσαν 122 οχήματα που είχε αγοράσει από την EXTEL GmbH.
- 15 Η δημόσια οικονομική υπηρεσία του Neuss δεν δέχθηκε τη δήλωση της RGEX και, με απόφαση της 31ης Αυγούστου 2010, καθόρισε το ποσό του οφειλόμενου για το έτος 2008 ΦΠΑ σύμφωνα με τις διαπιστώσεις που προέκυψαν από δύο ειδικούς ελέγχους σχετικά με τον ΦΠΑ. Η υπηρεσία αυτή θεώρησε ότι οι δηλωθείσες ως απαλλασσόμενες παραδόσεις αυτοκινήτων στην Ισπανία υπέκειντο στον φόρο, διότι τα σχετικά οχήματα δεν είχαν παραδοθεί στην Ισπανία, αλλά είχαν πωληθεί στην αγορά της Γερμανίας. Η εν λόγω υπηρεσία έκρινε, επίσης, ότι τα ποσά φόρου επί των εισροών που εξέπεσαν βάσει τιμολογίων της EXTEL δεν ήταν εκπεστέα, διότι η EXTEL ήταν «εικονική εταιρία», η οποία δεν είχε έδρα στη διεύθυνση που αναγραφόταν στα τιμολόγιά της.
- 16 Αφού προσέβαλε ανεπιτυχώς την απόφαση αυτή, η RGEX προσέφυγε στο Finanzgericht Düsseldorf (φορολογικό δικαστήριο του Ντύσσελντορφ, Γερμανία), το οποίο δέχθηκε την προσφυγή της όσον αφορά τη φορολόγηση ενός αυτοκινήτου ενώ την απέρριψε κατά τα λοιπά ως αβάσιμη.
- 17 Το Finanzgericht Düsseldorf (φορολογικό δικαστήριο του Ντύσσελντορφ) αποφάνθηκε, μεταξύ άλλων, ότι η καταστατική έδρα της EXTEL βρισκόταν μεν όντως στην αναγραφόμενη στα τιμολόγιά της διεύθυνση, η διεύθυνση όμως αυτή ήταν απλώς μια ταχυδρομική διεύθυνση. Εξυπηρετούσε μόνον τις ανάγκες ταχυδρομικής επικοινωνίας με την EXTEL. Η εταιρία αυτή δεν ασκούσε καμία εμπορική δραστηριότητα στην εν λόγω διεύθυνση.
- 18 Το δικαστήριο αυτό απέρριψε τα επιχειρήματα περί της προβαλλόμενης δικαιολογημένης εμπιστοσύνης της RGEX όσον αφορά την ορθότητα της διεύθυνσεως η οποία αναγραφόταν στα τιμολόγια που είχε εκδώσει η EXTEL. Κατά το δικαστήριο αυτό, η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν μπορούσε να ληφθεί υπόψη κατά τον καθορισμό του φόρου, αλλά ενδεχομένως μόνο στο πλαίσιο μέτρου επιείκειας κατά την έννοια των άρθρων 163 και 227 του ΑΟ.
- 19 Ο R. Geissel, ενεργώντας υπό την ιδιότητα του εκκαθαριστή της RGEX, άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Finanzgericht Düsseldorf (φορολογικού δικαστηρίου του Ντύσσελντορφ) ενώπιον του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία), υποστηρίζοντας ότι η «διεύθυνση», κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 4, πρώτη περίοδος, σημείο 1, του UStG και του άρθρου 226, σημείο 5, της οδηγίας περί ΦΠΑ, εξυπηρετεί την ταυτοποίηση του εκδότη του τιμολογίου και απαιτείται μόνο να παρέχει τη δυνατότητα ταχυδρομικής επικοινωνίας.
- 20 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, δυνάμει του εθνικού δικαίου, η RGEX δεν δικαιούται να λάβει τη ζητούμενη έκπτωση φόρου επί των εισροών βάσει των τιμολογίων που εξέδωσε η EXTEL, καθόσον η εταιρία αυτή δεν ασκεί ουσιαστικά καμία οικονομική δραστηριότητα στη διεύθυνση που αναγράφεται στα τιμολόγιά της. Συγκεκριμένα, σε απόφαση που εκδόθηκε στο πλαίσιο παράλληλης διαδικασίας προσφυγής, το αιτούν δικαστήριο έκρινε ότι η χρήση του όρου «πλήρης διεύθυνση» στο άρθρο 14, παράγραφος 4, πρώτη περίοδος, σημείο 1, του UStG, σημαίνει ότι ο επιχειρηματίας ασκεί σ' αυτήν τις



οικονομικές του δραστηριότητες. Ακόμη κι αν, βάσει διοικητικής οδηγίας του εθνικού δικαίου, θα αρκούσε στις φορολογικές αρχές η αναγραφή της ταχυδρομικής θυρίδας ή του ταχυδρομικού κώδικα ως «διευθύνσεως», ο δικαστής δεν θα δεσμευόταν, εντούτοις, από μια τέτοια οδηγία.

21 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αναγράφεται “πλήρης διεύθυνση”, κατά την έννοια του άρθρου 226, σημείο 5, της [οδηγίας περί ΦΠΑ] σε τιμολόγιο το οποίο είναι αναγκαίο για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου με βάση το άρθρο 168, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 178, στοιχείο α', της [εν λόγω οδηγίας], όταν ο παρέχων επιχειρηματίας δηλώνει στο τιμολόγιο που εκδίδει για την παροχή του μια διεύθυνση στην οποία είναι μεν εφικτή η ταχυδρομική επικοινωνία, αλλά δεν ασκεί σε αυτήν καμία οικονομική δραστηριότητα;

2) Απαγορεύει το άρθρο 168, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 178, στοιχείο α', της [οδηγίας περί ΦΠΑ], τηρουμένης της αρχής της αποτελεσματικότητας, εθνική πρακτική κατά την οποία η καλή πίστη του λήπτη της παροχής ως προς την πλήρωση των προϋποθέσεων εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών λαμβάνεται υπόψη μόνον εκτός της διαδικασίας καθορισμού του φόρου, στο πλαίσιο χωριστής διαδικασίας στηριζόμενης σε λόγους επιεικειάς; Είναι δυνατή, συναφώς, η επίκληση του άρθρου 168, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 178, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας;»

### **Υπόθεση C-375/16**

22 Κατά τα έτη 2009 έως 2011, ο I. Butin, έμπορος αυτοκινήτων στη Γερμανία, προσκόμισε τιμολόγια για να εκπέσει τον φόρο επί των εισροών αναφορικά με ορισμένα αυτοκίνητα που αγόρασε από την επιχείρηση Z με σκοπό τη μεταπώλησή τους. Τα αυτοκίνητα παραδίδονταν στον I. Butin ή στους συνεργάτες του, ενίοτε στον τόπο όπου η Z είχε την καταστατική της έδρα στον οποίο όμως η Z δεν διατηρούσε εμπορικό κατάστημα πώλησεως αυτοκινήτων, και ενίοτε σε δημόσιους χώρους όπως σιδηροδρομικοί σταθμοί.

23 Στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου που αφορούσε τον I. Butin, η δημόσια οικονομική υπηρεσία του Bergisch Gladbach κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν ήταν δυνατή η έκπτωση των ποσών του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών βάσει των τιμολογίων που είχε εκδώσει η Z, διότι η αναγραφόμενη σ' αυτά διεύθυνση του παρέχοντος επιχειρηματία ήταν λανθασμένη. Διαπιστώθηκε δε ότι η διεύθυνση αυτή λειτουργούσε απλώς ως ταχυδρομική διεύθυνση και ότι η Z δεν είχε σταθερή εγκατάσταση στη Γερμανία.

24 Στις 13 Σεπτεμβρίου 2013, η εν λόγω δημόσια οικονομική υπηρεσία εξέδωσε τροποποιημένες πράξεις προσδιορισμού του ΦΠΑ για τα έτη 2009 έως 2011. Με απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2013 απέρριψε την αίτηση του I. Butin για κατά παρέκκλιση καθορισμό του φόρου για λόγους επιεικειάς δυνάμει του άρθρου 163 του ΑΟ.

25 Το Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο της Κολωνίας, Γερμανία) δέχθηκε την προσφυγή του I. Butin, με την οποία αυτός προσέβαλε τον εκ μέρους της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Bergisch Gladbach ανακαθορισμό του φόρου. Κατά το δικαστήριο αυτό, ο όρος «διεύθυνση» κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 4, πρώτη περίοδος, σημείο 1, του UStG δεν απαιτεί να ασκούνται εκεί εμπορικές δραστηριότητες. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε, επίσης, βάσιμο το επικουρικό αίτημα της προσφυγής για τον κατά παρέκκλιση καθορισμό του φόρου για λόγους επιεικειάς. Κατά την άποψή του, ο I. Butin κατέβαλε κάθε εύλογη προσπάθεια προκειμένου να ελέγξει την επιχειρηματική ιδιότητα της Z και την ορθότητα του περιεχομένου των τιμολογίων που είχε εκδώσει η επιχείρηση αυτή.

- 26 Η δημόσια οικονομική υπηρεσία του Bergisch Gladbach άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Finanzgericht Köln (φορολογικού δικαστηρίου της Κολωνίας) ενώπιον του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου). Προβάλλει, μεταξύ άλλων, ότι, καθόσον τα τιμολόγια που εξέδωσε η Z δεν περιείχαν, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει ο I. Butin, τη διεύθυνση στην οποία η εταιρία αυτή ασκούσε τις εμπορικές της δραστηριότητες και ο I. Butin δεν κατέβαλε κάθε εύλογη προσπάθεια για να διασφαλίσει την ορθότητα του περιεχομένου των τιμολογίων αυτών, δεν έπρεπε να του χορηγηθεί έκπτωση του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών στο πλαίσιο της διαδικασίας επιείκειας.
- 27 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Προϋποθέτει το άρθρο 226, σημείο 5, της [οδηγίας περί ΦΠΑ] την αναγραφή διευθύνσεως του υποκειμένου στον φόρο στην οποία αυτός ασκεί τις οικονομικές του δραστηριότητες;
- 2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:
- α) Αρκεί μια ταχυδρομική διεύθυνση για να καλύψει την απαίτηση αναγραφής διευθύνσεως που προβλέπει το άρθρο 226, σημείο 5, της [οδηγίας περί ΦΠΑ];
- β) Ποια διεύθυνση πρέπει να αναγράφει στο τιμολόγιο ο υποκείμενος στον φόρο που διατηρεί επιχείρηση (παραδείγματος χάρη διαδικτυακού εμπορίου) η οποία δεν διαθέτει εμπορικό κατάστημα;
- 3) Πρέπει, όταν δεν πληρούνται οι τυπικές απαιτήσεις για την έκδοση τιμολογίου που ορίζει το άρθρο 226 της [οδηγίας περί ΦΠΑ], να χορηγείται οπωσδήποτε έκπτωση του φόρου επί των εισροών εφόσον δεν υφίσταται φοροδιαφυγή ή ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε ούτε μπορούσε να έχει γνώση της εμπλοκής σε απάτη ή μήπως προϋποθέτει η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, στην περίπτωση αυτή, ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προκειμένου να ελέγξει την ορθότητα του περιεχομένου των τιμολογίων;»

### **Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου**

- 28 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 22ας Ιουλίου 2016, αποφασίστηκε η συνεκδίκαση των υποθέσεων C-374/16 και C-375/16, προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

### **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

#### ***Επί του πρώτου ερωτήματος στην υπόθεση C-374/16 και επί του πρώτου και του δεύτερου ερωτήματος στην υπόθεση C-375/16***

- 29 Με το πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-374/16 καθώς και με το πρώτο και το δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-375/16, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 168, στοιχείο α', και το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 226, σημείο 5, της οδηγίας αυτής, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης, η οποία εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών από την αναγραφή στο τιμολόγιο της διευθύνσεως του τόπου στον οποίο ο εκδότης του ασκεί την οικονομική του δραστηριότητα.

- 30 Καταρχάς πρέπει να υπομνησθεί ότι, δυνάμει του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, για να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να έχει στην κατοχή του τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και 238 έως 240 της οδηγίας αυτής.
- 31 Το άρθρο 226 της οδηγίας αυτής απαριθμεί τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στο τιμολόγιο αυτό. Το σημείο 5 του άρθρου αυτού προβλέπει, μεταξύ άλλων, την υποχρέωση αναγραφής του πλήρους ονόματος και της πλήρους διεύθυνσεως του υποκειμένου στον φόρο και του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών.
- 32 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, για την ερμηνεία διατάξεως του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο αυτή εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 3ης Δεκεμβρίου 2009, *Yaesu Europe*, C-433/08, EU:C:2009:750, σκέψη 24, και της 6ης Ιουλίου 2017, *Air Berlin*, C-290/16, EU:C:2017:523, σκέψη 22).
- 33 Πρώτον, όσον αφορά το γράμμα του άρθρου 226, σημείο 5, της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να σημειωθεί ότι υπάρχουν διαφορές μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων της διατάξεως αυτής. Στο κείμενο της εν λόγω διατάξεως σε ορισμένες γλώσσες, όπως η ισπανική, η αγγλική, η γαλλική ή η λεττονική, γίνεται αντιστοίχως λόγος για «nombre completo y la dirección», «the full name and address», «nom complet et l'adresse» ή «pilns vārds vai nosaukums un adrese», ενώ σε άλλες γλώσσες όπως, μεταξύ άλλων, η γερμανική ή η ιταλική αναφέρεται η υποχρέωση αναγραφής «vollständigen Namen und die vollständige Anschrift» ή «nome e l'indirizzo completo».
- 34 Πάντως, η παρουσία ή απουσία του επιθέτου «πλήρης» στη διατύπωση της απαιτήσεως αυτής δεν αποτελεί ένδειξη σχετικά με το αν η αναγραφόμενη στο τιμολόγιο διεύθυνση πρέπει να ανταποκρίνεται στον τόπο όπου ο εκδότης του ασκεί την οικονομική του δραστηριότητα.
- 35 Επιπλέον, πρέπει να παρατηρηθεί ότι ο όρος «διεύθυνση» έχει κοινώς ευρεία έννοια. Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 36 των προτάσεών του, η συνήθης έννοια του όρου αυτού καλύπτει κάθε είδους διεύθυνση, συμπεριλαμβανομένης της ταχυδρομικής διεύθυνσεως, υπό την προϋπόθεση ότι είναι όντως δυνατή η επικοινωνία με το συγκεκριμένο πρόσωπο στην εν λόγω διεύθυνση.
- 36 Εξάλλου, το άρθρο 226 της οδηγίας περί ΦΠΑ διευκρινίζει ότι, υπό την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων της οδηγίας αυτής, μόνον τα προβλεπόμενα στο εν λόγω άρθρο στοιχεία πρέπει να περιλαμβάνονται υποχρεωτικώς, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, στα τιμολόγια που εκδίδονται κατ'εφαρμογήν του άρθρου 220 της εν λόγω οδηγίας (βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 25).
- 37 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι υποχρεώσεις που αφορούν τα εν λόγω στοιχεία πρέπει να αποτελούν αντικείμενο στενής ερμηνείας, υπό την έννοια ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να προβλέπουν αυστηρότερες υποχρεώσεις από εκείνες που απορρέουν από την οδηγία περί ΦΠΑ.
- 38 Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη δεν έχουν τη δυνατότητα να εξαρτούν την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ από την τήρηση προϋποθέσεων σχετικών με το περιεχόμενο των τιμολογίων, οι οποίες δεν προβλέπονται ρητώς από τις διατάξεις της οδηγίας περί ΦΠΑ (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 25).
- 39 Δεύτερον, όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 226 της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να υπομνησθεί ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ δεν είναι, καταρχήν, δυνατό να περιορίζεται (βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 37).



- 40 Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, συναφώς, ότι η κατοχή τιμολογίου περιλαμβάνοντος τα στοιχεία που προβλέπει το άρθρο 226 της οδηγίας αυτής συνιστά τυπική προϋπόθεση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ. Ο φόρος επί των εισροών πρέπει να εκπίπτει εάν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι λεπτομερείς κανόνες αναγραφής της διευθύνσεως του εκδότη του τιμολογίου δεν μπορούν να συνιστούν καθοριστικής σημασίας προϋπόθεση για τους σκοπούς της εκπτώσεως του ΦΠΑ.
- 41 Τρίτον, όσον αφορά την τελεολογική ερμηνεία του άρθρου 226 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα στοιχεία που αναγράφονται υποχρεωτικώς στα τιμολόγια έχουν ως σκοπό να καταστήσουν δυνατό στις φορολογικές υπηρεσίες τον έλεγχο της καταβολής του οφειλόμενου φόρου και, ενδεχομένως, της υπάρξεως δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 27).
- 42 Συναφώς, όπως παρατήρησε, κατ' ουσίαν, ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 40 και 41 των προτάσεών του, σκοπός της αναγραφής της διευθύνσεως, του ονόματος και του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του εκδότη του τιμολογίου είναι να καταστεί δυνατή η σύνδεση μιας συγκεκριμένης οικονομικής συναλλαγής με συγκεκριμένο επιχειρηματία, τον εκδότη του τιμολογίου. Η ταυτοποίηση του εκδότη του τιμολογίου παρέχει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία τη δυνατότητα να εξακριβώσει εάν δηλώθηκε και καταβλήθηκε το ποσό του ΦΠΑ στο οποίο στηρίζεται η έκπτωση. Με την ταυτοποίηση αυτή, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί, επίσης, να εξακριβώσει αν ο εκδότης του επίμαχου τιμολογίου είναι υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια των διατάξεων περί ΦΠΑ.
- 43 Συναφώς πρέπει να παρατηρηθεί ότι ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του προμηθευτή των αγαθών ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες συνιστά ουσιώδη πληροφορία στο πλαίσιο της εν λόγω ταυτοποίησης. Οι φορολογικές αρχές μπορούν ευχερώς να έχουν πρόσβαση στον αριθμό αυτό και να τον επαληθεύσουν.
- 44 Εξάλλου, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 43 των προτάσεών του, για την απόκτηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, οι επιχειρήσεις πρέπει να ολοκληρώσουν διαδικασία εγγραφής στο πλαίσιο της οποίας οφείλουν να υποβάλουν αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ, συνοδευόμενη από τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα.
- 45 Επομένως, η αναγραφή της διευθύνσεως του εκδότη του τιμολογίου σε συνδυασμό με το όνομά του και τον αριθμό του φορολογικού μητρώου ΦΠΑ έχει ως σκοπό την ταυτοποίηση του εκδότη και, συνεπώς, την παροχή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της δυνατότητας διενέργειας των ελέγχων που αναφέρονται στη σκέψη 41 της παρούσας αποφάσεως.
- 46 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει, επίσης, να υπογραμμιστεί ότι, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται πλήρως ο επιχειρηματίας από το βάρος του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 2015, *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, σκέψη 17, και της 14ης Ιουνίου 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, σκέψη 34). Για την επίτευξη των σκοπών του εν λόγω συστήματος είναι αναγκαίο να προβλέπεται η υποχρέωση αναγραφής της διευθύνσεως του τόπου στον οποίο ο εκδότης του τιμολογίου ασκεί την οικονομική του δραστηριότητα.
- 47 Περαιτέρω, η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται από την απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719), στην οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι ήταν δυνατή η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών βάσει τιμολογίων που είχαν εκδοθεί από εταιρία την οποία το εθνικό δικαστήριο έκρινε ως ανύπαρκτο επιχειρηματία. Μολονότι το εθνικό δικαστήριο είχε διαπιστώσει ότι το ακίνητο που η συγκεκριμένη εταιρία δήλωνε ως καταστατική έδρα της ήταν ετοιμόρροπο, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το γεγονός ότι καμία οικονομική δραστηριότητα δεν

μπορούσε να ασκηθεί στην έδρα της εν λόγω εταιρίας δεν αποκλείει ότι η δραστηριότητα αυτή θα μπορούσε να διεξάγεται σε άλλους χώρους πλην της καταστατικής έδρας (βλ., συναφώς, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, σκέψη 35), ιδίως, όταν οι δραστηριότητες ασκούνται εξ αποστάσεως με τη χρήση νέων τεχνολογιών της πληροφορικής.

- 48 Επίσης, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν η Γερμανική και η Αυστριακή Κυβέρνηση, το ότι, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, δεν απαιτείται οι οικονομικές δραστηριότητες του υποκειμένου στον φόρο να ασκούνται στη διεύθυνση η οποία αναγράφεται στο τιμολόγιο που αυτός έχει εκδώσει δεν αναιρείται από τις διαπιστώσεις του Δικαστηρίου στην απόφαση της 28ης Ιουνίου 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397). Η ανάλυση του περιεχομένου των όρων «έδρα της οικονομικής δραστηριότητας» και «μόνιμη εγκατάσταση» στο πλαίσιο της δέκατης τρίτης οδηγίας 86/560 είναι άνευ σημασίας για τον προσδιορισμό της έννοιας του όρου «διεύθυνση» που περιέχεται στο άρθρο 226, σημείο 5, της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 49 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών, δεν απαιτείται οι οικονομικές δραστηριότητες του προμηθευτή να ασκούνται στη διεύθυνση η οποία αναγράφεται στο τιμολόγιο που έχει εκδοθεί απ' αυτόν.
- 50 Συνεπώς, στο πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-374/16 καθώς και στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-375/16 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 168, στοιχείο α', και το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 226, σημείο 5, της οδηγίας αυτής, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης, η οποία εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών από την αναγραφή στο τιμολόγιο της διεύθυνσεως του τόπου στον οποίο ο εκδότης του ασκεί την οικονομική του δραστηριότητα.

#### ***Επί του δευτέρου ερωτήματος στην υπόθεση C-374/16 και του τρίτου ερωτήματος στην υπόθεση C-375/16***

- 51 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-374/16 καθώς και στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-375/16, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-374/16 και στο τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-375/16.

#### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 52 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 168, στοιχείο α', και το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 226, σημείο 5, της οδηγίας αυτής, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στις υποθέσεις της κύριας δίκης, η οποία εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών από την αναγραφή στο τιμολόγιο της διεύθυνσεως του τόπου στον οποίο ο εκδότης του ασκεί την οικονομική του δραστηριότητα.**

(υπογραφές)